



加入 WTO 对我国注册会计师行业 和会计准则的影响

葛家澍

我国已经加入了 WTO,这不仅由于今后企业出口贸易在世贸组织成员国之间可享受“最惠国待遇”,我国的自然人和法人到这些国家进行投资、货物贸易和劳务提供可享受该国自然人和法人的同等待遇,即所谓“国民待遇”。我们要抓住入世的契机,巧妙地利用机遇,推动我们的改革开放。其中包括会计这一在市场经济中越来越重要的中介服务的改革与开放。

一、迎接国际会计师事务所对中国注册会计师行业的巨大挑战,公允评价中国注册会计师的整体作用和个别问题

WTO对于服务行业包括会计服务业提出了在全世界进行开放的明确要求。在 GATS 中,WTO 反对所谓不必要的贸易障碍,而要求对服务贸易的有关资格条件、程序、技术标准和许可条件等方面作出明确、客观和透明化的规范。我国加入 WTO 时对包括会计师在内的服务业的市场准入,除 6 年之后才允许外资独资公司在中国设立子公司,即按商业存在的方式提供服务有所限制外,其他在跨境支付、境外消费和自然人存在等提供服务的方式并没有限制,呈现了一个基本上全面开放的格局。事实上,在中国加入 WTO 之前,国际会计师事务所(主要指五大)已通过不同形式进入了我国的会计市场。中国加入 WTO 之后,随着外资的大量进入,为外资服务的事务所肯定也随之而来,在 6 年之内将会产生大量的联合所,6 年之后还会出现国际五大独资所。竞争显然是非常剧烈的,因为对手是国际上有实力的同行。

从国际五大看,他们不仅合伙人构成、信誉和专业水平

是一流的,管理制度和业务质量控制是先进的,而且在年收入、员工总数、办事机构总数和成员所分布国数量等方面都是国内事务所在短期内无法比拟和企及的。国际五大的最大特点是:(1)客户的国际化和自身的国际



作者

化。前者是指它们基本上垄断了世界 500 强中跨国公司全球合并报表的审计。后者是说,其所以能做到这一点是由于它们基本具备了三个国际化的条件:它们在客户的投资国设有相应的审计机构,为该国该地区提供相应的审计服务;它们在全球的机构都能相应执行统一的会计标准和审计标准,即对一个客户在全球的投资可用统一的会计语言来表述合并财务报表;他们所提供的服务质量已经成为全球会计服务中的知名品牌。(2)它们可以提供各类会计和审计服务,以及企业咨询、公司财务、电子商务、人力资源、法律事务、外包服务、风险咨询、税务服务等等,而且所提供的服务都具有高质量。(3)它们有严密的内部质量控制系统。(4)它们有先进的各种管理制度,并由先进的信息系统来支持。所以,从总体上看,五大是强的,优势是主要的,但也不是没有问题。最近的美国安然破产事件就暴露了安达信在审计中的职业道德和执业质量的

作者简介:葛家澍,教授,博士生导师,中国注册会计师。现任中国会计学会副会长、厦门大学文科学术委员会主席。

重大缺陷。然而毕竟要承认五大的雄厚实力和总体优良的执业水平。

特别值得我们注意的是:五大的优良服务品牌和它们的独立性是我国会计师事务所最缺乏的东西。五大的服务品牌和独立性是以它们的实力为后盾。它们为保自己的品牌,一般(我只讲一般,不是说五大不会出问题,美国安然事件引出安达信的丑闻,毕竟是例外)会坚持独立性。它们的强大实力使其不在乎失去某些企求作假证的客户,则有可能支持他们审计的独立性。中国有些会计师事务所的执业质量是不难赶上五大的,但有的所实力不够,惟恐丢掉客户而不惜冒审计风险去牺牲独立性,这最为可怕!

跨国公司进军中国后,涌入中国的跨国公司作为会计师事务所的客户早已是五大的猎物,我们一时争取不到。国内的众多的中小企业,五大可能不屑争取。看来,对1000多家上市公司A股的IPO和年审业务,则将是主要的竞争对象。“狼来了!”如果把五大比作“狼”,那么主要的猎物将是上市公司A股的审计业务。在争夺这些业务上,中国的会计师事务所也不是“羊”,在开拓业务即夺取业务,抢占中国会计服务市场上,我们也是狼,或应学会做狼。五大是我们的老师,我们要在体制规模上(合并重组)、在遵守职业道德上、在质量与风险控制上、在不断提高从业人员的专业水平上学习五大的经验,尽快地赶上国际水平。我们还可利用熟悉中国国情,了解中国上市公司治理结构特点,容易深入中国证券市场和上市公司内部企业等等优势,先在境内A股的审计业务上学做夺取猎物(业务)的“狼”。

形势当然是严峻的。现在,已有7家国际事务所在中国设立了17家成员所,15家国际所设立了25个代表处,4家外国所成立了6家联合所和8家中外合作事务所。在许多大城市,我们的一些大事务所已失去一些主要客户,市场占有率有所下降,人才开始流失,营业收入有所减少,不少事务所确实面临困境。但是我们要有信心,一是中国会计市场的潜力很大,五大再大也不可能占领我国会计市场的全部阵地;二是中国现在还不是完全的市场经济,在我们转轨过程中,企业的经营体制、管理模式还保留计划经济体制下的特点,反映中国的国情,而这些国情,中国所比外国所更加熟悉情况,对企业环境和企业内部运转,我们更占有信息优势。

当前,我们必须提高信心,正确而公允地估计中国注册会计师职业的整体作用和个别存在的问题。从20世纪80年代初恢复注册会计师制度以来的20年中,中国会计师事务所从无到有,从小到大,至2001年全国会计师事务所已有4287家,具有证券业务资格的事务所经过合并重组后为78家。对于证券(资本)市场的正常运转来说,注册会计师起了主要“守门

员”(Primary gatekeepers)的作用,而对于我国国有企业顺利地实现现代企业的目标,则起了重要的参谋与鉴证作用。中国资本市场能够建立起来并基本上得到健康的发展,中国注册会计师是功不可没的。因此,就整体而言,我国注册会计师和事务所应当说是诚信敬业的,是好的和比较好的。中国注册会计师制度由于历史较短,独立性、风险意识较薄弱,内控制度也不够健全,再加上执业环境等诸多问题,致使个别事务所丧失应有的职业道德,参与作假或提供伪证,产生了一些上市公司的舞弊问题。但这毕竟不能代表中国注册会计师整个行业的主流。上市公司的财务报告弄虚作假,不少会计师事务所审计时早已有所觉察,或提保留意见,或明确地拒绝发表意见。同流合污者乃是极少数。但社会上却有一种误解,以为某家上市公司出了问题,负责审计的事务所必有问题。甚至把中国注册会计师及其事务所的缺点无限扩大,似乎中国的注册会计师都不行了。我认为,这不仅有失公允,而且是一种形而上学。自审计业务出现以来,产生少数事务所的败德行为,国外有之,自古有之,今天还有,今后也未必能完全杜绝。每一个行业,都有可能冒出极少数或个别的害群之马,清除这些马匹并对马厩严加管理就好了,怎能因此向整个行业的脸上抹黑?现在安达信出了问题,我们能够因此全面否定国际五大和美国注册会计师行业的审计质量吗?当然不能!同样,中天勤出了问题,也不应对中国注册会计师职业另眼看待。

现在,中国已加入WTO,对会计审计这一贸易行业基本上实行全面开放。中国注册会计师及其事务所面临十分剧烈的竞争。同国际五大相比,我国这一行业是一个弱势群体。这一弱势群体肩负的任务却十分重大:要严格执行国家的政策,替上市公司A股进入资本市场把守关口,并对已进入市场的上市公司A股实行公平、公正、平等和公开竞争起“保护神”的作用。当然,WTO的根本目的是贸易自由化。我们不能对已开放的审计业务实行什么特殊的保护。但是,除有关部门应不断提高监管力度外,在不违反我国入世承诺和WTO有关原则、规则下,各行各业和社会舆论都要公允地评价中国注册会计师的总体职能。要恢复其声誉,重塑其形象,努力增强它的独立性,提高它的竞争力。

外因总是要靠内因起作用的。会计师事务所切实提高自身的职业道德和执业质量乃是最根本最关键的措施。为了竞争和发展,我国的会计师事务所应特别注意两点:(1)一定要自尊、自重、自强,以操守为重,讲求诚信,努力提高执业水平,增加防范风险意识,坚持独立性。千万不要再蹈中天勤的覆辙。银广夏事件发生后,中天勤倒下去,产生对会计师事务所的信任危机。这说明,竞争对手并不可怕,可怕的

是我们自己砸自己的牌子!(2)要想法防止国内会计师事务所优秀人才的流失。在会计师事务所的资本中,最主要的是人力资本。没有高素质的注册会计师,不可能有高质量的审计质量。有人曾估计,五大在中国境内的成员所,80%的业务是中国注册会计师做的,而80%的收入却归五大所有!这一估计如果准确,就很清楚地看出中国所的人才外流给我们造成的损失有多大!当然,优秀的中国注册会计师进入五大的成员所和合作所,他们本人得到了锻炼和提高,在一定意义上,五大也为我们培养了具有国际会计执业水平的人才。从我国会计人才的培养看,这也是一件好事。在丧失会计审计市场和造就会计审计人才两个方面,怎样比较其得失,还需要我们进一步思考。

总之,我国加入WTO,意味着会计服务市场将进一步开放,竞争是很激烈,但却是公开而平等的,所以也不是只有害而无利。这种竞争将会促进中国会计服务事业(注册会计师行业)在迎接挑战性的机遇中,更快地走向国际化,迅速提高自己的素质和水准。

二、加入WTO后我国会计准则制定的性质(兼论中国特色与国际化的理论与实践)

不论WTO的宗旨或GATS的目标最终都追求贸易自由化。要实现贸易自由化就要消除贸易壁垒。从会计服务这一贸易看,有可能成为贸易壁垒的是各种专业标准,其中涉及审计标准和会计标准。这里,我只谈谈关于会计准则的问题。

前面说过,五大之所以能够成为国际会计师事务所,由于它具备种种条件。条件之一是它能在全球实行统一的会计标准来编制跨国公司的合并财务报表。目前,在全球范围内,会计标准并没有统一。IASC为了把它指定的会计准则成为在全球跨国上市、融资所遵行的核心准则,2000年进行了战略重组,新组建了IASB。尽管如此,IASC的核心准则还是没有被所有国家接受,其中包括最大的发达国家——美国。但这一点并不妨碍五大在全球执行审计业务,它们总是在认真

研究并掌握各国会计准则、制度之间的差异,在编制合并报表时只要通过子公司所在国会计准则与母公司所在国会计准则之间差异的调整即可达到统一会计标准来编制整个跨国公司合并报表的目的。会计师事务所提供的会计调整服务可以从所收取的审计收入中得到补偿。单就会计调整来说,除五大外,很少有其他的会计师事务所有能力做到这一点。因为注册会计师必须熟悉各国的会计准则并了解彼此的差异。不过,会计准则在全球范围内统一,目前还不是WTO的要求,

但GATS建议成员国应在适当情况下,彼此磋商、合作,致力于建立并采纳共同的适用于服务业贸易的国际标准,这当然包括会计准则和会计制度。DDRAS则明确特定的技术标准要求透明,这也包括各国国内采用的会计准则应当透明。

当前由于各国各地区实行的会计准则不一致,比较难于直接获得一致的、透明的会计信息。这

自然会造成投资自由化的障碍。尽管通过调整,并通过对不同方法和调整结果的披露,可以使会计信息可比。但为此而增加的会计和审计成本,最终还是归属于投资成本。投资成本的提高总会构成贸易障碍,只有减少用于调整会计信息的投资成本,才有利于资本在全球的流动,从而有利于贸易的自由化。我们应当看到,IASC的战略重组,核心准则的出台,表面上似乎只是证券业国际组织(IOSCO)在大力推动,实际上IASC的这种努力也是受到WTO的欢迎和支持的。因此它有助于贸易全球化的目标。为什么会计准则比较难于在全球统一化?因为会计准则隐含着各国的主权和利益,各国的会计准则往往是有关国家经济方针政策的体现,具有经济后果。美国已经明确表示,它不能马上接受IASC准则。除少数例外,美国仍坚持外国在美投资要遵守美国的GAAP。我国准则和制定部门也一再强调:会计准则既要同国际惯例接轨,又要符合中国的国情,具备中国的特色。这也是合情合理的。

可以说,WTO和IOSCO以及IASC的目标,在战略上是促使各国国内的会计准则走国际化的道路;而在战术上又要



照顾各国的国情,不可能一步到位。我们看一看中国会计规范的改革进程,就有一些国际化与中国化先有矛盾、后则互动的事例。下面可以用资产的定义为例:1992年11月制定的《企业会计准则》中,资产的定义为“资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。”(22条)我们称为资产的“旧定义”。2000年6月21日《企业财务会计报告条例》重新定义了资产:“资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。”(9条(一))我们称为资产的“新定义”。2000年12月29日颁布的《企业会计制度》再次重复了资产的新定义(12条)。很明显,资产的新定义已经同IASC的财务报表编报框架(1989年7月第49段(1))和美国FASB的财务报告第6号概念公告(1985年12月)所给出的资产定义基本一致。按照国际标准,资产的基本特征是预期的未来经济利益,即一项由企业控制的资源必须预期能给企业带来经济利益(当然这种经济利益必然是未来的而不是现在的)。

对照我国关于资产的新旧定义可以看到,在1992年规定的资产旧定义中,就没有强调资产必须是预期会给企业带来(未来的)经济利益这一按国际惯例所要求的本质特征。人们对此颇有烦言,并进行种种评论。在那时,人们对国外会计准则的精神研究和领会不够,计划经济和旧会计制度给会计界带来的一些会计观念妨碍我们去较快地接受市场经济的新东西等原因都构成我们在20世纪90年代初去大胆借鉴国际会计惯例的一些阻力。但这并不是主要原因。20世纪90年代初,作为我国准则制定机构的财政部门并非不了解国际上流行的资产定义及其基本特征,企业会计准则是会计改革之后产生的会计规范,其中包括基本准则。如果那时就把资产定义为预期会给企业带来经济利益的资源,一旦执行这一准则,我国的所有国有企业都要对资产进行减值,并要取消某些根本不是资产(不符合资产的定义)的资产负债表中的项目,如已不能使未来期间受益的“长期待摊费用”、长期挂账的待处理财产损失等。这样做,虽然能保证资产的账面价值较为真实,但大量的国有资产减值,国有企业利润急剧下降甚至由盈变亏,它对国家财政的影响该有多大!当时,国家首先关注财政的承受能力和会计改革既要积极又要稳妥,不能造成经济动荡,不能给企业财务和国家财政带来过大的压力等因素。所以,在会计改革中包括如何在会计准则中定义资产等会计要素这样的问题,首先是从当时的中国国情和国力出发而只能把向国际会计惯例靠拢放到第二位来考虑,适当推迟国际化的进程,这是当时会计准则制定机构一种难以避免的选择。8年之后的今天,形势就不同了。我国的综合国力和国家财力均有很大的增强,国有企业随着中国加入WTO的需要加速深化改革。再加上企业(包括上市公司和尚未改制的国有企业)会计数

字弄虚作假频繁出现,成为推进社会主义市场经济的一大公害,我国现在既有能力也有必要消除国有企业和一切企业中资产的“虚肿”现象。这样,我们就有必要运用国际会计惯例中资产定义这一理论武器,打击会计作假,推动企业改革,推动我国会计准则的国际化进程,以净化资本市场。现在我们不仅在制订《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》时基本上参考了IASC概念框架并参考美国FASB的概念框架重新定义了财务报表的主要要素,特别是资产要素,而且为了使企业在执行《企业会计制度》时按资产新定义来确认资产,还规定了企业定期至少每年年终对各项资产进行全面评估,根据谨慎性原则结合资产定义,合理预计已不符合资产定义的各项资产损失计提八项资产减值准备(坏账准备、短期投资减值准备、长期股权投资跌价准备、存货跌价准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、在建工程减值准备、委托贷款减值准备)来如实地表述资产的账面价值。

由此可见,在我国的新会计规范中,改变资产的定义,仍是从今天我国当前的国情出发的。随着社会主义市场经济体制的日益完善,市场化程度的不断提高,会计国际化的程度也会加快。这是一个规律。由此,有两点我们就比较明确了:(1)会计规范(标准)有“准则”和“制度”两种形式,会计规范是否符合国际惯例,不在于规范所采取的形式,而在于规范所包含的内容。我国会计要素的新定义,目前是表现在“制度”而不是表现在“准则”之中,所以,制度也能体现国际会计惯例。(2)中国已经加入了WTO。WTO的长远目标是消除一切贸易障碍,促进贸易的全球化 and 自由化。会计是国际贸易的通用特殊语言,国际会计规范是对这种语言的规范。从长远看,国际化、一致化是它的目标,不断提高它的可比性和透明度则是每一个WTO成员必须做到的,尽管这一点还没有形成WTO中的规则。但我们应当看到这是大势所趋。在确保中国的主权和利益不受损害的前提下,我国的会计准则迟早需要根据我国的国情和全球经济发展的形式,逐步地融入国际化的这种特殊商业语言体系中去,即所谓趋同(convergence)。但是趋同并不等于统一(uniformity)。会计规范具有公认的经济后果,只要国家存在,主权与利益就会有冲突,从而使会计规范在全球范围内的统一,产生重重障碍。也就是说,国家的特色或多或少地总会存在。提高透明度和可比性是比较容易做到的,实行世界统一的GAAP,恐需留待于遥远的将来。

(注:本文为葛家澍教授主持的国家社会科学基金2002年课题“加入WTO与我国会计准则体系建设”的阶段性研究成果。)

CONTENTS

CICPA NEWS

INTEGRITY CONSTRUCTION

Understanding of Issues on CPA Professional Ethics	Yang Zhiguo 4
The Integrity Construction of CPA Profession Reaps First Fruits	Zhong He 8
Market System and Integrity	Cao Gang 9
Asymmetry of Information and CPA Integrity Construction	Wang Huacheng & Jiang Shuncai 12
CICPA Takes Steps to Better Serve the Audit Work	CCPA correspondent inside back cover

THEORETICAL RESEARCH

THEORETICAL STUDY

The Impacts of the Entry into WTO on China's Accounting Profession and Accounting Standards	Ge Jiashu 15
Analysis on Causes of Fraudulent Financial Reporting	Zhang Limin & Chen Xiaolin 19

Asset Stripping Simulation of the Joint Stock Limited Companies and Distortion of Accounting Information	Hua Qing 24
--	-------------

PRACTICE AND TECHNIQUE

Issues on Small-Sized Enterprises and Their Accounting System	Ying Wei 27
Auditing Guideline for Small-Sized Enterprises and Issues Worth Attention in Its Application	Chang Zhian 29
Changes in the Audit of Small and Medium-Sized Enterprises and Countermeasures	Li Daoan 32
CPA Audit of Bank: Opportunities and Challenges	Wang Kejin & Xi Yongchun 34

FOCUS OF DISCUSSION

Bush Signs the Sarbanes-Oxley Bill	Qi Yun 37
A Perspective on WorldCom Event	Chen Hanwen & Zheng Xincheng 39

PRACTICE AND TECHNIQUE

PRACTICE AND OPERATION

Accounting Issues on the Compilation of Financial Statements and Notes by CPAs	Hu Shaoxian 43
Income Tax after Offsetting Intra-Company Transactions	Zhang Xiaohu 46

15

Abstract: This article briefly analyses the nature of the WTO, the GATS and domestic rules on accounting profession, also puts forward related issues on accounting standards. The author believes that fraudulent behaviors by few public accountants are never the mainstream of Chinese accounting profession, most Chinese CPAs and their firms are decent. Currently, Chinese domestic CPAs are the minority, compared with international accounting firms. After China entered the WTO, Chinese accounting profession has to restore her reputation and to reshape her image, thus to increase her independence and competitiveness.

19

Abstract: Based on the fraud theory and the system analysis, this article believes that under current circumstances, it is the quality control system of listed companies that rouses the pressure and incentive for the management to disclose fraudulent financial information; it is the unbalance of disclosure system that provides opportunity for fraudulent financial reporting; the punishment system may mask